

Audience publique extraordinaire du 18 décembre 2015

Recours formé par la société anonyme ... S.A., Luxembourg,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

Vu la requête inscrite sous le numéro 36985 du rôle et déposée le 24 septembre 2015 au greffe du tribunal administratif par Maître Olivier Gaston-Braud, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B ..., représentée par ses organes actuellement en fonction, tendant à la réformation d'une décision du 20 août 2015 prise par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements et lui infligeant une amende de 150.000 euros ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 20 octobre 2015 ;

Vu l'ordonnance du premier vice-président du tribunal administratif du 2 novembre 2015 autorisant, sur requête de la partie de Maître Olivier Gaston-Braud, le dépôt d'un mémoire supplémentaire par partie pour le 6 novembre 2015, respectivement le 23 novembre 2015 ;

Vu le mémoire supplémentaire, qualifié « *mémoire en réplique* », déposé au greffe du tribunal administratif en date du 6 novembre 2015 par Maître Olivier Gaston-Braud pour le compte de sa mandante ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Olivier Gaston-Braud et Monsieur le délégué du gouvernement Eric Pralong en leurs plaidoiries respectives.

Le 17 juin 2015, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », adressa à la société anonyme ... S.A., ci-après désignée par la « société ... », une demande de fournir des renseignements en vertu de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignement sur demande en matière fiscale, ci-après dénommée « la loi du 25 novembre 2014 », concernant, pour la période du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2012, plusieurs informations sur ses actionnaires et les membres de son conseil d'administration, la délivrance de copies des procès-verbaux des assemblées respectives et renseignements sur ses participations dans d'autres entités et les dividendes y relatives, afin de permettre à l'administration fiscale argentine de clarifier la situation fiscale de la société de droit argentin ... S.A., ayant son siège social en Argentine, ..., dénommée ci-après : « la société ... », ladite demande étant libellée comme suit :

« Madame, Monsieur,

En date du 5 janvier 2015, l'autorité compétente de l'administration fiscale argentine nous a transmis une demande de renseignements en vertu de la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, approuvée par la loi du 26 mai 2014.

L'autorité compétente luxembourgeoise a vérifié la régularité formelle de ladite demande de renseignements.

La personne morale concernée par la demande est la société ... SA, ayant son siège social à ..., Argentina.

Je vous prie de bien vouloir nous fournir, pour la période du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2012, les renseignements et documents suivants pour le 24 juillet 2015 au plus tard.

- *Veillez indiquer avec précision les actionnaires de la société ... SA en indiquant leur nom, adresse, pays de résidence, le pourcentage détenu ainsi que le montant du capital social détenu pour la période concernée ;*

- *Veillez fournir copies des procès-verbaux des assemblées des actionnaires et des assemblées du conseil d'administration pour la période visée ;*

- *Veillez fournir le détail des membres du conseil d'administration comprenant leurs noms et prénoms, nationalité, adresse, fonction et ancienneté ainsi que leurs numéros d'identification fiscale ;*

- *Veillez indiquer les entités dans lesquels la société ... SA détient des participations comprenant le nom de l'entité, son numéro d'identification fiscale, son adresse, le pourcentage de détention et le montant du capital social détenu ;*

- *Veillez indiquer les montants des dividendes que la société ... SA a perçu en 2011 et en 2012 de la part d'autres entités et veuillez identifier ces entités (nom, adresse), les dates des paiements, les modalités des paiements (référence bancaire des comptes débités et crédités). Veuillez fournir les écritures comptables y afférentes.*

Je tiens à vous rendre attentif que, conformément à l'article 2 (2) de la loi du 25 novembre 2014 précitée, le détenteur des renseignements est obligé de fournir les renseignements demandés ainsi que les pièces sur lesquelles ces renseignements sont fondés en totalité, de manière précise et sans altération.

Conformément à l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014 précitée, aucun recours ne peut être introduit à l'encontre de la présente décision d'injonction. (...)»

Par un courrier de son litismandataire du 17 juillet 2015, adressé à la directrice adjointe de l'administration des Contributions directes, la société ... lui fit part de ses observations concernant la régularité de la précitée décision d'injonction tout en lui demandant de bien vouloir y prendre position à son tour avant le 24 juillet 2015.

Suite à un rappel de la décision d'injonction par l'administration des Contributions directes, lui adressé le 4 août 2015, fixant le nouveau délai pour fournir les renseignements réclamés au 14 août 2015, la société ... introduisit une réclamation auprès du directeur.

Le directeur rejeta ledit recours gracieux par une décision du 20 août 2015, inscrite sous le n° C 21287, avec la motivation suivante :

« Vu la requête intitulée « Recours hiérarchique » et telle qu'introduite le 7 août 2015 par Me Olivier Gaston-Braud, au nom de la société anonyme ..., avec siège social à L-..., tendant à l'annulation voire au retrait d'une décision d'injonction rendue en vertu de l'article 3, paragraphe 3 de la loi du 25 novembre 2014, prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale, émise à son égard de la part de la Division échange de renseignements de l'Administration des contributions directes du 17 juin 2015 lui enjoignant, sur base d'une demande de renseignements émanant de l'administration fiscale argentine compétente en la matière, de présenter, entre autres, un certain nombre de renseignements et de documents se rapportant aux années fiscales 2011 et 2012 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu l'article 3, paragraphes 1^{er} et 3 ainsi que l'article 6, paragraphe 1^{er} de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale ;

Considérant que l'article 3, paragraphe 1^{er} de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale retient que l'administration fiscale compétente vérifie la régularité formelle de la demande d'échange de renseignements, alors que la demande d'échange de renseignements est considérée régulière en la forme si elle contient l'indication de la base juridique et de l'autorité compétente dont émane la demande ainsi que les autres indications prévues par les Conventions et lois ;

Considérant encore que le paragraphe 3 de l'article 3 de la dite loi du 25 novembre 2014, sur base duquel la décision d'injonction litigieuse a été émise, dispose que si l'administration fiscale compétente ne détient pas les renseignements demandés, le directeur ou son délégué, par le biais justement de la Division échange de renseignements, notifie par lettre recommandée adressée au détenteur des renseignements sa décision portant injonction de fournir les renseignements demandés, la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés valant par ailleurs notification à toute autre personne y visée ;

Considérant finalement que l'article 6, paragraphe 1^{er} de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale, dispose qu'aucun recours ne peut être introduit contre la demande d'échange de renseignements et la décision d'injonction visées précisément à l'article 3, paragraphes 1^{er} et 3, susénoncées ; qu'il s'ensuit que la présente requête tendant à l'annulation voire au retrait de la décision d'injonction litigieuse de la Division échange de renseignements de l'Administration des contributions directes, datant du 17 juin 2015, doit être déclarée irrecevable ; (...) ».

Par une décision du même jour, le directeur infligea à la société ... une amende de 150.000 euros, décision qui est de la teneur suivante :

« (...) Vous n'avez pas donné suite à notre rappel du 4 août 2015, vous enjoignant de nous fournir les renseignements manquants dans le cadre d'une demande d'assistance émanant des autorités fiscales argentines.

Par conséquent, je suis au regret de vous informer que conformément à l'article 5 de la loi du 25 novembre 2014 précitée, je me vois dans l'obligation de vous infliger une amende administrative fiscale de 150.000 EUR.

Je vous prie de bien vouloir payer endéans 1 mois, à partir de la réception de la présente, cette somme sur le compte chèque postal du bureau de recette de Luxembourg (...).

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 24 septembre 2015, la société ... a fait introduire un recours tendant à la réformation de la décision précitée du directeur du 20 août 2015 lui infligeant une amende fiscale de 150.000 euros pour non-exécution de l'injonction du 17 juin 2015.

A titre liminaire, la partie étatique se rapporte à prudence de justice quant au respect du délai contentieux d'un mois énoncé à l'article 6, paragraphe (2) de la loi du 25 novembre 2014, dans la mesure où la décision déferée daterait du 20 août 2015 et que le recours aurait été introduit le 24 septembre 2015.

Dans son mémoire supplémentaire, la société ... fait valoir que le délai du recours commencerait à courir, non à partir de la date de la décision déferée, mais à partir de la date à laquelle cette dernière lui aurait été notifiée, à savoir en l'occurrence le 24 août 2015, de sorte que son recours aurait été déposé dans le délai d'un mois tel que prévu par l'article 6 paragraphe 2 de la loi du 25 novembre 2014.

Quant à ce moyen d'irrecevabilité *ratione temporis*, force est de relever que l'article 6, paragraphe (2) de la loi du 25 novembre 2014 dispose que « Contre les décisions visées à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements. Ce recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. (...) ».

Il ressort, de façon non contestée par la partie étatique, des pièces versées par la société ..., et notamment du courrier électronique du 17 septembre 2015, ainsi que du relevé « Track and Trace » de l'entreprise des Postes et Télécommunications, que la décision déferée a été remise à la poste en date du 20 août 2015 et que l'envoi recommandé a été réceptionné par la société ... en date du 24 août 2015. En vertu des articles 2 à 5 de la Convention européenne sur la computation des délais signée à Bâle le 16 mai 1972, approuvée par la loi du 30 mai 1984, dénommée ci-après « la Convention de Bâle », le délai d'un mois commence à courir à minuit le jour de la notification de la décision, soit en l'espèce le 24 août 2015 à minuit, et qu'il expire à minuit, le jour du mois subséquent dont la date correspond à celle du jour de la notification, soit en l'espèce le 24 septembre 2015 à minuit.

Il s'ensuit que le recours déposé le 24 septembre 2015 a été introduit en temps utile, de sorte que le moyen relatif à une irrecevabilité *ratione temporis* est à rejeter.

L'Etat soulève encore l'irrecevabilité du recours pour autant qu'il serait dirigé, par voie d'exception, contre la demande d'échange de renseignements des autorités argentines et contre la décision d'injonction du 17 juin 2015, alors que la loi du 25 novembre 2014 ne prévoirait pas de recours contre cette dernière.

Force est cependant de constater que si la société ..., au regard de ses conclusions, entend effectivement demander incidemment au tribunal d'analyser la légalité de la décision d'injonction du 17 juin 2015, elle ne sollicite cependant, au regard tant du dispositif que de la motivation de sa requête introductive d'instance, ni la réformation, ni l'annulation de la décision d'injonction, mais fait plaider que le recours en réformation dirigé contre la décision lui infligeant une amende fiscale du fait de ne pas avoir obtempéré à la décision d'injonction du 17 juin 2015, devrait nécessairement englober le contrôle incident de la légalité de cette dernière, alors que le juge saisi d'un recours en réformation serait censé se substituer à l'administration et réexaminer la décision déférée sous tous ses aspects tant en légalité qu'en opportunité, et ce, afin de pouvoir garantir un recours effectif au sens de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales, dénommée ci-après « la CEDH ».

Etant donné que la question de l'étendu du contrôle du tribunal dans le cadre du recours en réformation, et partant la discussion sur une mise en cause possible par voie d'exception de la décision d'injonction sous-jacente, est une question à traiter au fond de l'affaire, de sorte que le moyen y relatif visant à relever l'irrecevabilité du présent recours de ce chef est à rejeter.

L'article 6, paragraphe (2) de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant un recours en réformation en matière d'amende fiscale infligée en vertu de l'article 5 de la même loi, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation qui est, par ailleurs, recevable pour avoir été introduit selon les formes et délai de la loi.

Au fond, la partie demanderesse demande en substance à voir réformer la décision déférée, du fait qu'elle serait dénuée de fondement et constituerait un abus de pouvoir, dans le sens qu'« *il ne [pourrait] y avoir lieu à amende* » du fait du caractère manifestement illégal de l'injonction sous-jacente du 17 juin 2015, décision dont il appartiendrait au tribunal d'analyser, dans le cadre de ses pouvoirs de juge du fond, la légalité par voie incidente afin de sauvegarder la garantie d'un recours effectif au sens de l'article 6 de la CEDH.

La partie étatique s'oppose en substance à un tel contrôle incident de la décision d'injonction dans le cadre du présent recours en réformation qui ne saurait viser que la question du quantum de l'amende fiscale infligée sur base de la décision d'injonction contre laquelle aucun recours ne serait possible. Le délégué du gouvernement s'oppose encore à l'applicabilité de l'article 6 de la CEDH à la présente matière qui ne s'apparenterait ni à une accusation en matière pénale, ni à une contestation de droits et obligations de caractère civil. Il justifie encore le montant de l'amende tel qu'il a été retenu par la décision déférée.

Par un arrêt du 17 décembre 2015, inscrit sous le n° 36893 C du rôle, la Cour administrative a, dans une affaire similaire, posé les questions préjudicielles suivantes à la Cour de Justice de l'Union européenne :

« 1) Est-ce qu'un Etat membre met en œuvre le droit de l'Union et rend partant la Charte applicable, conformément à l'article 51, paragraphe 1er, de cette dernière, dans une situation telle celle de l'espèce lorsqu'il fixe à l'égard d'un administré une sanction administrative pécuniaire en raison de manquements reprochés à ce dernier par rapport à ses obligations de coopération découlant d'une décision d'injonction prise par son autorité nationale compétente sur base des règles de procédure de droit interne instaurées à cet effet dans le cadre de l'exécution, par cet Etat membre en sa qualité d'Etat requis, d'une demande d'échange de renseignements émanant d'un autre Etat membre et fondée par ce dernier notamment sur les dispositions de la directive 2011/16 relatives à l'échange de renseignements sur demande ?

2) en cas d'application vérifiée de la Charte au cas d'espèce, est-ce qu'un administré peut se prévaloir de l'article 47 de la Charte lorsqu'il estime que la sanction administrative pécuniaire prévue fixée à son encontre tendrait à l'obliger à fournir des renseignements dans le cadre de l'exécution, par l'autorité compétente de l'Etat membre requis dont il est un résident, d'une demande de renseignements émanant d'un autre Etat membre qui serait sans aucune justification quant au but fiscal réel, de manière qu'un but légitime ferait défaut dans le cas d'espèce, et qui viserait à obtenir des renseignements dont la pertinence vraisemblable pour le cas d'imposition concerné ferait défaut ?

3) en cas d'application vérifiée de la Charte au cas d'espèce, est-ce que le droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial tel que consacré par l'article 47 de la Charte requiert, sans que l'article 52, paragraphe 1er, de la Charte ne permette de prévoir des restrictions, que le juge national compétent doit disposer d'une compétence de pleine juridiction et partant du pouvoir de contrôler du moins par voie d'exception la validité d'une décision d'injonction prise par l'autorité compétente d'un Etat membre dans le cadre de l'exécution d'une demande d'échange de renseignements soumise par l'autorité compétente d'un autre Etat membre notamment sur base de la directive 2011/16 dans le cadre du recours introduit par le tiers détenteur des renseignements, destinataire de cette décision d'injonction et dirigé contre une décision de fixation d'une sanction administrative pécuniaire en raison du manquement reproché à ce justiciable par rapport à son obligation de collaboration dans le cadre de l'exécution de ladite demande ?

4) en cas d'application vérifiée de la Charte au cas d'espèce, est-ce que les articles 1er, paragraphe 1er, et 5 de la directive 2011/16 doivent, à la lumière, d'un côté, du parallélisme avec la norme de la pertinence vraisemblable découlant du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune et, d'un autre côté, du principe de la coopération loyale inscrit à l'article 4 du TUE, ensemble la finalité de la directive 2011/16, être interprétés en ce sens que le caractère vraisemblablement pertinent, par rapport au cas d'imposition visé et à la finalité fiscale indiquée, des renseignements sollicités par un Etat membre auprès d'un autre Etat membre constitue une condition à laquelle la demande de renseignements doit satisfaire en vue de déclencher l'obligation pour l'autorité compétente de l'Etat membre requis d'y donner suite et de légitimer une décision d'injonction à un tiers détenteur de sa part ?

5) en cas d'application vérifiée de la Charte au cas d'espèce, est-ce que les dispositions combinées des articles 1er, paragraphe 1er, et 5 de la directive 2011/16, ainsi que 47 de la Charte doivent être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à une disposition légale d'un Etat membre limitant d'une manière générale l'examen, par son autorité nationale compétente agissant en tant qu'autorité de l'Etat requis, de la validité d'une

demande de renseignements, à un contrôle de la régularité formelle et qu'elles imposent au juge national, dans le cadre d'un recours contentieux tel que décrit dans la troisième question ci-dessus dont il se trouve saisi, de vérifier le respect de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés sous tous ses aspects tenant aux liens avec le cas d'imposition concrètement en cause, à la finalité fiscale invoquée et au respect de l'article 17 de la directive 2011/16 ?

6) en cas d'application vérifiée de la Charte au cas d'espèce, est-ce que l'article 47, paragraphe 2, de la Charte s'oppose à une disposition légale d'un Etat membre qui exclut la soumission au juge national compétent de l'Etat requis, dans le cadre d'un recours contentieux tel que décrit dans la troisième question ci-dessus dont il se trouve saisi, de la demande de renseignements formée par l'autorité compétente d'un autre Etat membre et impose-t-il la production de ce document devant le juge national compétent et l'accès à accorder au tiers détenteur, voire la production de ce document devant le juge national, sans conférer un accès au tiers détenteur en raison du caractère confidentiel de ce document sous condition que toutes les difficultés causées au tiers détenteur par une limitation de ses droits doivent être suffisamment compensées par la procédure suivie devant le juge national compétent ? »

Alors même que lesdites questions préjudicielles tournent essentiellement autour de l'application du droit communautaire, l'article 47 de la Charte des Droits Fondamentaux de l'Union Européenne connaît néanmoins des similitudes avec les articles 6, respectivement 13 de la CEDH, applicables à la présente instance, de même qu'il y a un certain parallélisme en ce qui concerne les principes régissant l'échange de renseignements communautaire et conventionnel, dont la procédure est par ailleurs régie par la même loi du 25 novembre 2014.

Le tribunal estime dès lors utile, avant tout autre progrès en cause, de permettre aux parties de prendre position, dans un mémoire écrit supplémentaire, sur la question de savoir si, et en quelle mesure, les enseignements de ce récent arrêt de la Cour administrative et les suites éventuelles de ce dernier sont susceptibles d'avoir une incidence sur la solution du présent litige, et ce, tant sur un plan juridique que pratique.

Les mémoires complémentaires sont à déposer au greffe du tribunal administratif selon l'échéancier repris au dispositif du présent jugement.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, et avant tout autre progrès en cause, procède à la réouverture des débats et invite les parties à prendre position dans un mémoire écrit sur la question de savoir si, et en quelle mesure, le récent arrêt de la Cour administrative du 17 décembre 2015, inscrit sous le n° 36893 C du rôle, est susceptible d'avoir une incidence sur la solution du présent litige ;

dit que le mémoire complémentaire au nom de la société ... est à déposer pour le vendredi 5 février 2016, à 17.00 heures, au plus tard ;

dit que le mémoire complémentaire de l'Etat est à déposer pour le vendredi 18 mars 2016, à 17.00 heures, au plus tard ;

refixe l'affaire pour la continuation des débats à l'audience des plaidoiries du mercredi 23 mars 2016, à 15.00 heures ;

réserve la demande en allocation d'une indemnité de procédure présentée par la partie demanderesse, ainsi que les frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Olivier Poos, juge,
Michèle Stoffel, juge,

et lu à l'audience publique extraordinaire du 18 décembre 2015, à 15.30 heures, par le premier vice-président, en présence du greffier Marc Warken.

s.Marc Warken

s.Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 18/12/2015
Le Greffier du Tribunal administratif